

# Crime tributário: perspectivas na Europa e eficácia do pagamento

Élcio Arruda\*

Noutro ensaio<sup>1</sup>, perquiríamos a respeito da legitimidade dos tipos tributários, em cotejo ao pagamento dotado de força extintiva de punibilidade, independentemente de quando efetuado. Agora, seja-nos permitido trazer aportações sobre o tratamento do assunto em algumas nações europeias, o chamado velho mundo. Quiçá, a experiência deles nos sirva de norteamento, tanto mais pelo contexto da queda de fronteiras decorrente da União Europeia, a descortinar o tratamento mais consentâneo e eficaz à criminalidade de colarinho branco (*white-collar-crime*).

Em *Itália*, com a Lei 205, de 25/06/1999, o Parlamento delegou ao Governo poderes à descriminalização de crimes mais brandos e à modificação do sistema penal e tributário (*"delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario"*). A mudança na disciplina quanto às sanções por violações às leis financeiras e tributárias<sup>2</sup> deveria se inspirar nas seguintes diretrizes: *a)* substituição por penas administrativas proporcionais ao montante do tributo alvo da evasão, considerando a reiteração de conduta e a gravidade das sanções penais já previstas; *b)* agregar sanções acessórias; *c)* abolir o princípio da ultra-atividade em matéria tributária; *d)* estabelecer nova configuração dos crimes atinentes ao Imposto de Renda e seu valor agregado, prevendo um restrito rol de tipos (*fattispecie*), circunscritos às agressões economicamente significativas; *e)* previsão de mecanismos a premiar a reparação do dano operada pelo agente; *f)* estabelecer somente a aplicação da disposição especial, quando o mesmo fato for punido no plano penal e administrativo. Os Decretos Legislativos 507, de 30/12/1999, e 74, de 10/03/2000, oriundos de deliberação do Conselho de Ministros, depois de ouvi-

da a respectiva comissão da Câmara dos Deputados e do Senado da República, trataram de despenalizar o contrabando aduaneiro<sup>3</sup>, de estabelecer novos tipos tributários e de atribuir ao pagamento integral do débito tributário o efeito de reduzir a pena até metade (excluídas as penas acessórias), se efetuado logo em seguida ao procedimento especial de conciliação ou de adesão previsto na legislação fiscal.

Na *França*, o Código Geral de Impostos, em caso de sonegação ou manobra fraudulenta análoga, a título de sanções penais, prevê multas substanciais (37.500 a 75.000 euros; 100.000 euros, em caso de reincidência), prisão de até cinco anos e privação automática, em caso de condenação, dos direitos cívicos, civis e familiares. Impõe, ainda, às expensas do condenado, a publicação, integral ou por extrato, do teor do julgamento, em jornal oficial da República Francesa (art. 1.741). Pronuncia, por igual, a responsabilidade solidária de todos os agentes ao ressarcimento do imposto sonegado (art. 1.745). O incitador à sonegação é passível de sanção penal autônoma: multa de 3.750 euros e prisão de até seis meses (art. 1.747). Em tema de impostos diretos, é possível a fixação de penas complementares, de duração não excedente a dois anos: ao agente, direta ou indiretamente, veda-se o exercício de toda profissão industrial, comercial ou liberal; suspensão do direito de conduzir veículo automotor (art. 1.750). O pagamento do imposto, total ou parcialmente, não enseja mitigação especial de pena.

Já em *Portugal*, as infrações tributárias referem disciplina apartada (Lei 15, de 05/06/2001). Bifurcam-se em *crimes e contra-ordenações*: àqueles, aplica-se pena de prisão de até 8 (oito) anos *ou* multa de 10 a 600 dias, além de seguirem o procedimento traçado no Código de Processo Penal; as derradeiras — infrações colocadas à margem do Direito Penal<sup>4</sup>

\*Professor de Direito Penal e de Processo Penal, mestre em Direito, juiz federal.

<sup>1</sup>ARRUDA, 2005: 51-53.

<sup>2</sup>A doutrina italiana, de muito, assinala a necessidade de eliminar totalmente, senão de reduzir, o caráter especial do Direito Penal Financeiro/Tributário: sua regulação também deveria se operar no leito do Direito Penal comum (ANTOLISEI, 2003: 21).

<sup>3</sup>A *depenalizzazione dei reati minori* também abrangeu a emissão de cheque sem autorização e sem fundos, a facilitação culposa à violação de sigilo, o uso de bilhete falsificado em transporte público, o exercício de comércio de pedras preciosas sem autorização legal, entre outros.

<sup>4</sup>DIAS, 2004: 149-161.

— se subdividem em simples (coima não excedente a 3.750 euros) e graves (coima superior a 3.750 euros ou expressamente declaradas como tais na lei), sob o procedimento específico do *ilícito de mera ordenação social*. A modulação da sanção do *crime* atende, sempre que possível, ao gravame causado pelo agente. A pena privativa de liberdade de até 3 (três) anos pode ser “dispensada” se, concorrentemente, a gravidade do fato e a culpabilidade do agente não forem acentuados, houver se operado o adimplemento total da prestação tributária (com os acréscimos) e não objetarem razões de prevenção. Impossível a dispensa da pena, a *reposição da verdade fiscal* e o pagamento integral da exação, até a final decisão, impõem sua *atenuação especial*. Ainda quanto aos crimes, a pena de prisão é susceptível de suspensão, sob condição de adimplemento total da prestação tributária, no prazo de até cinco anos da condenação, além do eventual pagamento — se assim o pronunciar o juiz — do limite máximo estabelecido para multa. Ausente o adimplemento no interstício delimitado, ou se exigem garantias, ou se prorroga o período de suspensão até a metade, sem exceder o máximo tolerado (5 anos), ou se revoga a suspensão da pena privativa de liberdade. Prevê-se a imposição cumulativa de *penas acessórias*<sup>5</sup>, de duração não excedente a três anos e relacionadas às condutas tipificadas: *a*) interdição temporária ao exercício de atividades e profissões; *b*) vedação ao recebimento de subvenções/subsídios públicos, suspensão de qualquer benefício/franquia tributário e inibição do direito de obtê-los; *c*) proibição à participação de licitações públicas; *d*) encerramento do estabelecimento, dissolução da pessoa coletiva a que se relacione o agente; *e*) cassação de licenças/concessões e suspensão de autorizações; *f*) publicação da sentença condenatória, às expensas do condenado.

Na *Espanha*, o Código Penal de 1995, alterado em 2003, na disciplina dos crimes contra a Fazenda Pública e a Seguridade Social (*delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*, Título XIV), atrela a tipicidade a um montante mínimo de sonegação tributária ou de indevida apropriação: 120.000 (cento e vinte mil) euros. Na determinação da

quantia, em se tratando de tributos, retenções, ingressos à conta de devoluções, períodos ou de declarações periódicas, observa-se cada período impositivo ou de declaração; se os interregnos forem inferiores a doze meses, o montante deverá se referir ao ano natural. A pena é tabulada em 1 (um) a 4 (quatro anos) de prisão e a multa equivale à quantia sonegada/apropriada, a última passível de aumento até o seu sêxtuplo. A reprimenda comporta exacerbação, até a metade, quando se evidenciar o escopo de acobertar o verdadeiro responsável tributário, mediante utilização de interpostas pessoas, e quando se verificar a especial transcendência e a gravidade da defraudação, à luz do montante sonegado e da existência de estrutura organizada com poder de afetar uma pluralidade de obrigados tributários. Ao condenado, automaticamente, sob a rubrica de pena acessória, aplica-se a vedação à obtenção de subvenções, ajudas públicas e ao direito de gozar de incentivos fiscais e de seguridade social, num interstício de 3 (três) a 6 (seis) anos. A sonegação contra a Fazenda da União Européia, se o objeto material for igual ou superior a 50.000 (cinquenta mil) euros, é igualmente passível de censura penal. Há isenção de responsabilidade se a situação tributária do agente é *regularizada* antes de ser notificado pela administração tributária a respeito do início das atuações tendentes à determinação das dívidas tributárias ou, quando inexistirem atuações, antes de o poder público interpor querela/denúncia ou antes de o Ministério Fiscal ou o juiz de instrução realizarem atuações permitindo o conhecimento formal da iniciação das diligências: é dizer, a *regularização fiscal* deve preceder à formal atuação das agências públicas (Código Penal Espanhol, arts. 305 e 307).

Na *Alemanha*, a primeira *lei de luta contra a criminalidade econômica* (1976) incorporou ao Código Penal Alemão os crimes de fraude de subvenções públicas (§ 264-a), de estafa<sup>6</sup> de crédito (§ 265-b). Também cunhou figuras abarcando a moderna delinquência financeira (*crimes do colarinho branco: white-collar-crime*), sob a fórmula de tipos de perigo, onde a subministração da informação falsa é suficiente à punibilidade, dispensada a ocorrência de dano patrimonial a que o dolo se endereça. Sua sucessora,

<sup>5</sup> Denominação ordinariamente repudiada no Direito brasileiro, preferindo-se, em seu lugar, fazer uso da locução *efeitos extrapenais genéricos ou específicos* da condenação (CP, arts. 91 e 92).

<sup>6</sup> A descrição do crime de “estafa”, no Código Penal da Alemanha (§ 263), corresponde ao estelionato do Código Penal Brasileiro (art. 171).

a *segunda lei contra a criminalidade econômica* (1986), buscou ajustar o Direito Penal às variações técnicas e econômicas de operação no tráfico de negócios, em ordem a combater a criminalidade de informática (§ 263-a), criminalizar o *branqueamento de capitais* (§ 261) e agregar mecanismos idôneos a melhor arrostar a criminalidade organizada atuante no segmento<sup>7</sup>. A *retenção e malversação de contribuições arrecadadas dos trabalhadores para a seguridade social* — correspondente à apropriação indebita previdenciária nacional — é apenada com privação de liberdade de até 5 (cinco) anos e multa (§ 266-a). É possível a dispensa da censura penal, quando o agente, (1) até a data de vencimento ou imediatamente depois, comunicar, por escrito, à autoridade arrecadadora o montante das cifras retidas e (2) expor o porquê da impossibilidade de recolhê-las dentro dos prazos assinalados, apesar do sério esforço em fazê-lo. Havendo restituição das contribuições dentro do prazo assinalado pela autoridade arrecadadora, dès que cumprida a primeira providência (1), a pena não é imposta (§ 266-a-5). A *lei geral tributária alemã* de 1977 (*abgabenordnung* – AO/1977), nos §§ 369 a 376, tipifica os crimes tributários. A sonegação de cunho *profissional* e relativa a *bens roubados* (§§ 373 e 374) é passível de configurar crime de *lavagem de dinheiro* ou *ocultação de bens havidos ilicitamente* (CP Alemão, § 261). Se o crime se implementar a partir de dados incompletos ou incorretos, é possível a dispensa na aplicação da pena, contanto que o agente suplemente ou recupere os dados omitidos, antes de qualquer atuação da autoridade fiscal (AO, § 371).

Do breve apanhado, aflora a conformação dos crimes tributários e congêneres à linha de política criminal de cada nação. Na maioria dos sistemas, o integral adimplemento da prestação tributária, de ordinário, surge como legítima *terceira via* do direito repressivo<sup>8</sup>. Às vezes, antecipam-se-lhe os efeitos, ora se obviando a persecução penal, ora permitindo-lhe o estancamento: sempre, porém, a partir de marcos temporais. Nenhuma disciplina perfilha a irrestrita “bene-

volência”<sup>9</sup> da legislação brasileira, onde o pagamento do tributo sonegado<sup>10</sup> ou da contribuição apropriada, *independentemente de quando efetuado*, ostenta aptidão à extinção de punibilidade (Lei 10.684/2003, art. 9º, § 2º)<sup>11</sup>. Entre nós, hoje, é indissociável o escopo meramente *arrecadador* da incriminação. A bem da verdade, quando o caso aporta em juízo, tem-se genuína “*ação penal de cobrança*”<sup>12</sup>. É dizer, à “*execução fiscal*”, em curso no cível, agrega-se a “*execução criminal*”. Daí, liminarmente, afluem pelo menos três questões, cujo enfrentamento tem se proposto no foro criminal: 1) haveria maltrato à garantia do *ne bis in idem*, na medida em que um único fato gerador (inadimplemento: critério meramente econômico) estaria lastreando duas frentes de persecução, resolvi-veis por um remédio comum: o integral pagamento? 2) nos demais crimes patrimoniais<sup>13</sup>, igualmente perpetrados sem violência ou ameaça à pessoa (furto simples, estelionato, apropriação indebita comum, etc.), não seria lícito se pugnar, à base de analogia *in bonam partem*<sup>14</sup>, pelo direito à fruição de idêntica benesse? 3) ao Judiciário, não seria outorgada a tarefa de servir

<sup>9</sup> A complacência chega às raízes de se permitir, relativamente à sonegação de contribuição previdenciária, a extinção de punibilidade sob “promessa” de pagamento, se pronunciada antes do início da ação fiscal (CP, art. 337-A, § 1º).

<sup>10</sup> Ai se incluindo as exações relativas aos crimes de contrabando e descaminho (CP, art. 334), nos termos da Súmula 560 do Supremo Tribunal Federal (“*A extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho por força do art. 18, § 2º, do Decreto-Lei 157/1967*”).

<sup>11</sup> “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27/12/1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei 2.848, de 07/12/1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

<sup>12</sup> TRF 2ª Região – Apelação Criminal 01760/RJ – Rel. Des. Carreira Alvim – DJ 06/07/2001, p. 48-50.

<sup>13</sup> Os crimes financeiros e tributários, indubitavelmente, têm como objeto jurídico o “patrimônio” estatal, donde deveriam ser extraídas receitas às melhorias públicas indistintas.

<sup>14</sup> Qualquer causa excludente de tipicidade, de ilicitude, de culpabilidade ou dispensando a censura penal é susceptível de aplicação analógica (CARRARA, 2002: 366 e CEREZO MIR, 2004: 214).

<sup>7</sup> JESCHECK & WEIGEND, 2002: 112-113.

<sup>8</sup> Modernamente, fala-se de um direito punitivo lastreado em *três vias*: às duas já existentes (pena e medidas de segurança), agrega-se a reparação de dano como recurso mais eficaz à consecução dos fins da pena, conciliando os legítimos interesses da vítima e suas necessidades preventivas (ROXIN, 2006: 42-43 e 108-110).

de anteparo ao abuso estatal na incriminação<sup>15</sup>, quando a fórmula proibida se ressentia de legitimidade, por divorciada da preservação do mínimo ético, por maltratar a isonomia e por se confrontar com normas sociais aniquilando — deslegitimando — a atuação de normas penais<sup>16</sup>?

São reflexões, entre tantas outras, que se impõem ao operador do Direito, a quem não se admite cerrar fileiras à *dramaturgia punitiva* de que fala Zaffaroni<sup>17</sup>. Talvez, fosse curial se deslocar o eixo da discussão: ao invés de se buscar a “solução” do problema da sonegação exclusivamente com o Direito Penal, forma suprema de coação estatal, urge se colocar em pauta, concorrentemente, a crônica ineficácia das políticas públicas no seu combate e o completo desguarnecimento das agências executivas vocacionadas à cobrança da dívida pública.

## Referências Bibliográficas

ARRUDA, Elcio. *Existe crime tributário*? Boletim Ibrim, v. 12, 149, p. 9, abril 2005; Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região, v.17, 4, abril 2005.

ANTOLISEI, Francesco. *Manuale di diritto penale – parte generale*. 16. ed. Atualizada por Luigi Conti. Milano: Giuffrè, 2003.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal – parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, t. 1.

JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de Derecho Penal – parte general*. Tradução espanhola da 5. ed. alemã por Miguel Olmedo Cardenete. Granada: Comares, 2002.

ROXIN, Claus. *Derecho penal – parte general*. Tradução espanhola da 2. ed. alemã por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 2006, t. 1.

CARRARA, Francesco. *Programa do curso de Direito Criminal*. Tradução portuguesa de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2002, v. 2.

CEREZO MIR, José. *Curso de Derecho Penal español*. 6. ed. Madrid: Tecnos, 2004, t. 1.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. Tradução Ana Paula Zomer et al. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MUÑOZ CONDE, Francisco. *Direito Penal e controle social*. Tradução de Cintia Toledo Mirada Chaves. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. Globalização e sistema penal na América Latina: da segurança nacional à urbana. *Discursos sediciosos: Crime, Direito e Sociedade*, v. 2, n. 4, jul./dez. 1997.

<sup>15</sup> FERRAJOLI, 2002: 15 e ss.

<sup>16</sup> MUÑOZ CONDE: 2005: 25.

<sup>17</sup> ZAFFARONI, 1997, p. 25-36.